

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **29713 C**

Inscrit le 13 janvier 2012

Audience publique du 3 mai 2012

**Appel formé par
Monsieur et Madame, ...
contre un jugement du tribunal administratif
du 5 décembre 2011 (n° 27634 du rôle)
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29713C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 13 janvier 2012 par Maître Jean-Marie BAULER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur, et de son épouse, Madame,, demeurant ensemble à, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 5 décembre 2011 suite à un recours des actuels appelants tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 28 octobre 2009 par le bureau d'imposition Dudelange pour l'année 2008 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 10 février 2012 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 mars 2012 au nom des époux ...-... ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 avril 2012 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jonathan HOLLER, en remplacement de Maître Jean-Marie BAULER, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries à l'audience publique du 17 avril 2012.

Le 28 octobre 2009, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur, ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame, ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Par un courrier de leur mandataire du 26 janvier 2010, les époux ...-... introduisirent une réclamation à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

N'ayant pas reçu de réponse quant à leur réclamation, les époux ...-... ont fait introduire, par requête déposée le 26 juillet 2010 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision implicite de refus du directeur de l'administration des Contributions directes résultant du silence gardé suite à leur réclamation, lequel fut déclaré irrecevable par jugement du tribunal administratif du 23 mars 2011 (n° 27128 du rôle).

Par requête déposée le 10 janvier 2011, les époux ...-... saisirent le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 litigieux du 28 octobre 2009.

Par jugement du 5 décembre 2011, le tribunal administratif rejeta le recours en réformation pour manquer de fondement, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna les époux ...-... aux frais de l'instance.

Pour ce faire, les premiers juges retinrent en premier lieu qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après « *la loi du 21 juin 1999* », la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable et que partant il incombait en l'espèce aux demandeurs d'établir que les frais dont ils faisaient état répondaient aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention.

Sur ce, le tribunal admit que si en vertu des dispositions du paragraphe 171 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », le contribuable avait l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau en vertu du paragraphe 205 AO, il n'en restait pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO précité, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable.

Concernant la preuve d'une utilisation exclusivement professionnelle des 3 ordinateurs litigieux, le tribunal retint ensuite que le contribuable ne pouvait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux était exclusivement utilisé à des fins professionnelles, mais qu'il devait rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre le bureau d'imposition, voire les juridictions administratives, de ses affirmations et que la reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique était plus particulièrement conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence par la nature et les modalités de

l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants étayant la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.

Les premiers juges arrivèrent finalement à la conclusion que les époux ...-... s'étaient contentés d'affirmer qu'ils auraient besoin de pas moins de 3 ordinateurs, à savoir 2 ordinateurs « *lap-top* » et un ordinateur fixe, pour préparer leurs cours et pour communiquer avec le ministère de l'Education nationale, sans pour autant avoir fourni au tribunal des explications plus concrètes, d'une part, sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur dans le cadre de leur activité professionnelle, à l'exception de la mention vague et non autrement étayée pour Monsieur ... de l'utilisation de programmes de logiciels mathématiques, et, d'autre part, sur la manière selon laquelle cet équipement informatique était utilisé à des fins professionnelles, et qu'ils étaient partant restés en défaut de prouver à suffisance de droit que le recours aux 3 ordinateurs était indispensable à l'exercice de leur activité professionnelle respective et qu'ils avaient dû se procurer de tels instruments, faute par l'autorité de tutelle d'avoir satisfait à ce besoin.

Le 13 janvier 2012, les époux ...-... ont régulièrement interjeté appel contre le jugement du 5 décembre 2011.

A l'appui de leur recours, les appelants reprochent aux premiers juges de ne pas avoir réformé la décision directoriale dans le sens de la reconnaissance de la déductibilité des frais relatifs à l'usage de 2 ordinateurs « *lap-top* », ainsi que d'un ordinateur fixe, pour un montant total de ... €, qu'ils entendent faire valoir à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant d'une occupation salariée, en l'occurrence de l'exercice de leur activité salariée respective de ... et d'... d'enseignement primaire.

Ils estiment que c'est à tort que les premiers juges ont retenu qu'ils étaient restés en défaut de prouver à suffisance de droit que le recours à 3 ordinateurs était indispensable à l'exercice de leurs activités professionnelles respectives et qu'ils ont dû se procurer de tels instruments, faute par l'autorité de tutelle d'avoir satisfait à ce besoin.

Les appelants relèvent que les dépenses qui servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90 % ou plus) à des fins professionnelles seraient à considérer comme des frais d'obtention et seraient dans ce cas entièrement déductibles et que l'activité d'enseignant ferait de l'ordinateur un instrument de travail et suffirait d'admettre une connexion entre l'équipement informatique nécessaire et ladite activité professionnelle.

Ils précisent encore qu'ils auraient à d'itératives reprises insisté auprès de leur bureau d'imposition afin d'obtenir des renseignements concernant les éléments nécessaires de preuve à rapporter à l'appui d'une utilisation à plus de 90 % des ordinateurs pour des besoins strictement professionnels, mais que l'administration n'aurait jamais daigné répondre.

Dans ce contexte, ils produisent encore 3 attestations testimoniales afin de prouver l'utilisation exclusivement professionnelle des deux ordinateurs « *lap-top* » et de l'ordinateur fixe litigieux.

Le délégué du gouvernement demande la confirmation du jugement dont appel.

Le représentant étatique relève plus précisément que les appelants resteraient toujours en défaut de présenter des éléments suffisants permettant de prouver l'utilisation exclusive des 2 ordinateurs « *lap-top* » et de l'ordinateur fixe à des fins professionnelles, ceci notamment pour l'utilisation du deuxième ordinateur « *lap-top* » par Madame ... et de l'ordinateur fixe pour les besoins de son activité d'.... Dans ce contexte, la partie étatique relève encore qu'aucune facture ne serait versée en cause et qu'aucune preuve quant à un quelconque paiement ne serait rapportée.

Finalement, le délégué du gouvernement soutient encore que le contenu des 3 attestations testimoniales serait insuffisant pour prouver l'utilisation exclusive des 3 ordinateurs par les appelants à des fins professionnelles, ce d'autant plus que ces attestations se heurteraient à la prohibition édictée par l'article 1341 du Code civil, la valeur du litige dépassant le montant de 2.500.- € au vu des cotes d'impôt fixées.

C'est à bon escient que les premiers juges ont cadré juridiquement le litige dont ils étaient appelés à connaître par rapport à l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », disposant que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)* », et à l'article 12 n°1 LIR au titre duquel « *(...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12 n°1 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable, pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance

minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR.

Ces principes doivent trouver application notamment en ce qui concerne des dépenses pour l'acquisition de matériel informatique, de manière qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf si ces biens servent à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

En l'espèce, les époux ...-... font valoir dans le cadre de leur déclaration d'impôt pour l'année 2008, à titre de frais d'obtention en relation avec leurs occupations salariées en tant que de l'enseignement secondaire et ... d'enseignement primaire, des frais d'acquisition relatifs à 2 ordinateurs « *lap-top* » et un ordinateur fixe, y compris un « *modem router W LuxDSL* », acquis pour les montants respectifs de- €,- € et ...- € et suivant factures des 20 avril 2006, 26 juillet 2007 et 13 décembre 2008 et qu'ils entendent amortir sur 3 ans, de sorte à faire valoir des frais d'obtention respectifs pour l'année d'imposition 2008 les montants de ... €, ... € et ... €, soit au total un montant de ... €. Dans ce contexte, ils argumentent que les dépenses effectuées pour ces 3 ordinateurs serviraient exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de leurs professions respectives d'enseignant, Monsieur ... précisant encore avoir recours sur son ordinateur portable à des logiciels spécifiques tel que « ... », « ... », « ... » ou « ... ».

En ce qui concerne la preuve à rapporter par le contribuable dans ce cadre, la Cour rejoint le tribunal en ce qu'il a estimé que, s'il est exact que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 et qu'en vertu des dispositions du § 171 AO, le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau d'imposition conformément au § 205 AO, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du § 171 AO, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») et que le contribuable doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre l'autorité compétente de ses affirmations.

La Cour, contrairement au tribunal, retient pour plausibles les explications détaillées de Monsieur ... tant sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur « *lap-top* » dans le cadre de son activité professionnelle de ... et sur la manière de laquelle cet équipement informatique est utilisé à des fins professionnelles et ceci de façon quasi exclusive au vu des tâches professionnelles incombant à un Ces explications se trouvent par ailleurs corroborées par les attestations testimoniales déposées en cause par Madame, également au Lycée, ainsi que par Monsieur ..., directeur dudit lycée, qui atteste encore du fait que son lycée « *ne dispose ni des structures, ni des ressources nécessaires pour fournir aux quelque 195 enseignants les équipements en bureautique respectivement informatiques indispensables pour remplir leurs missions* ».

pédagogiques au quotidien ». A cela s'ajoute que le ménage ...-... dispose d'autres ordinateurs utilisés à des fins privées, tel que cela se dégage de l'attestation de témoignage de Monsieur ..., père respectivement beau-père des parties appelantes.

Dans ce contexte, la Cour tient encore à écarter l'argumentation de la partie étatique tendant à voir rejeter le contenu de ces attestations testimoniales par application de la prohibition prévue à l'article 1341 du Code civil, étant donné que le contenu des ces attestations vise uniquement à prouver l'utilisation d'ordinateurs à des fins professionnelles, c'est-à-dire des faits matériels, et non pas à contredire le contenu d'un acte juridique dont la valeur dépasse le seuil de 2.500.- €.

Cette conclusion ne se trouve pas valablement énervée par la critique du délégué du gouvernement relative au risque de consacrer le droit pour le contribuable d'être cru sur parole sans preuve concrète, étant donné que la conclusion ci-avant dégagée à partir de l'ensemble des éléments de fait soumis à la Cour n'implique pas d'une manière générale la reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique sur base de la simple affirmation du contribuable, mais que cette reconnaissance reste conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence la nature et les modalités de l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayaient la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.

En présence de ces éléments, la Cour considère que la partie étatique ne saurait se retrancher derrière le simple constat de l'absence d'une preuve circonstanciée que l'utilisation du matériel informatique en cause n'est pas en partie privée sans rencontrer concrètement et utilement les déclarations de Monsieur ..., étant donné qu'une telle exigence reviendrait à imposer au contribuable une charge de preuve négative qui dépasse ce qui peut être considéré comme raisonnable au regard du § 171 AO. Il s'y ajoute que les appelants ont légitimement insisté sur ce que le bureau d'imposition ne les aurait à aucun moment renseigné sur les éléments à fournir en vue de rapporter la preuve d'une utilisation à plus de 90 % des ordinateurs litigieux pour des besoins strictement professionnels, malgré leurs demandes en ce sens, ce qui aurait le cas échéant permis de clarifier les doutes sur la réalité des déclarations de Monsieur ... quant à l'utilisation de son ordinateur pour l'exercice de sa profession de

Il en va cependant différemment pour la déductibilité des frais d'obtention de l'ordinateur « *lap-top* » utilisé par Madame ... pour sa profession d'... d'enseignement primaire, ainsi que pour la déductibilité des frais d'obtention de l'ordinateur fixe, les appelants n'ayant pas fourni, ni au tribunal, ni à la Cour, des explications concrètes et plausibles sur la nécessité et l'utilisation indispensable et quasi-exclusive de ces 2 ordinateurs pour l'exercice de leurs activités professionnelles respectives, de sorte que le jugement entrepris est à confirmer sur ces deux points.

Au vu de ce qui précède, l'appel est partiellement justifié et le bulletin d'impôt litigieux encourt la réformation en ce sens qu'un montant de ...- € est à déduire du revenu d'une occupation salariée pour l'année d'imposition 2008 des époux ...-... en tant que frais

d'obtention du chef des amortissements successifs pour l'ordinateur « *lap-top* » utilisé par Monsieur ... pour l'exercice de sa profession de

Etant donné que les appelants ont eu gain de cause en partie en instance d'appel, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et les imposer à raison de la moitié à l'Etat et à raison de la moitié aux époux ...-....

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 13 janvier 2012 en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

par réformation du jugement entrepris du 5 décembre 2011, dit que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 émis le 28 octobre 2009 encourt la réformation en ce sens qu'un montant de ... € doit être déduit du revenu d'une occupation salariée des époux ...-... en tant que frais d'obtention du chef des amortissements partiels successifs d'un ordinateur « *lap-top* » utilisé par Monsieur ... à des fins professionnelles ;

fait masse des dépens des deux instances et les impose à raison de 50 % aux appelants et à raison de 50 % à l'Etat ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s.MAY

s.RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative